



Processo nº 13116.720657/2016-15

Recurso Voluntário

Resolução nº 1402-001.661 – 1^a Seção de Julgamento / 4^a Câmara / 2^a Turma
Ordinária

Sessão de 21 de setembro de 2022

Assunto SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO

Recorrente LABORATORIO TEUTO BRASILEIRO S/A

Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Marco Rogerio Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Evandro Correa Dias, Luciano Bernart, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocada), Jandir Jose Dalle Lucca, Antonio Paulo Machado Gomes, Paulo Mateus Ciccone (Presidente). Ausente o conselheiro Iagaro Jung Martins, substituído pela conselheira Carmen Ferreira Saraiva.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto (SP).

Adoto, em sua integralidade, o relatório do Acórdão nº 14-37.949 - 8^a Turma da DRJ/RPO, complementando-o, com as pertinentes atualizações processuais.

Trata o presente processo dos Autos de Infração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (1.328/1.343) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 1.344/1.358), relativos aos anos-calendário 2011 e 2012, bem como da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins (fls. 1.359/1.364) e da Contribuição para o PIS/Pasep (fls. 1.365/1.371), dos períodos de apuração junho/2011 a dezembro/2012; lavrados em face da contribuinte em epígrafe, constituindo o crédito tributário total de R\$ 35.354.364,21 (trinta e cinco milhões, trezentos e cinquenta e quatro mil,

trezentos e sessenta e quatro reais e vinte e um centavos), incluindo juros moratórios, calculados até março de 2016, com a seguinte composição:

Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$

| | Cód. Receita Darf | Valor |
|---|-------------------|---------------|
| IMPOSTO | 2917 | 7.229.179,01 |
| JUROS DE MORA (Calculados até 03/2016) | | 2.684.682,80 |
| MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução) | | 5.421.884,25 |
| MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução) | 1632 | 5.240.493,20 |
| VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO | | 20.576.239,26 |
| <i>Valor por Extenso</i> | | |
| Vinte Milhões, Quinhentos e Setenta e Seis Mil, Duzentos e Trinta e Nove Reais e Vinte e Seis Centavos | | |

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$

| | Cód. Receita Darf | Valor |
|--|-------------------|--------------|
| CONTRIBUIÇÃO | 2973 | 2.426.686,49 |
| JUROS DE MORA (Calculados até 03/2016) | | 896.152,95 |
| MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução) | | 1.820.014,86 |
| MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução) | 1649 | 1.875.095,55 |
| VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO | | 7.017.949,85 |
| <i>Valor por Extenso</i> | | |
| Sete Milhões e Dezessete Mil, Novecentos e Quarenta e Nove Reais e Oitenta e Cinco Centavos | | |

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$

| | Cód. Receita Darf | Valor |
|---|-------------------|--------------|
| CONTRIBUIÇÃO | 5477 | 2.855.866,41 |
| JUROS DE MORA (Calculados até 03/2016) | | 1.141.886,37 |
| MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução) | | 2.141.899,79 |
| VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO | | 6.139.652,57 |
| <i>Valor por Extenso</i> | | |
| Seis Milhões, Cento e Trinta e Nove Mil, Seiscentos e Cinquenta e Dois Reais e Cinquenta e Sete Centavos | | |

Contribuição para o PIS/Pasep

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$

| | Cód. Receita Darf | Valor |
|---|-------------------|--------------|
| CONTRIBUIÇÃO | 6656 | 749.749,34 |
| JUROS DE MORA (Calculados até 03/2016) | | 308.461,21 |
| MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução) | | 562.311,98 |
| VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO | | 1.620.522,53 |
| <i>Valor por Extenso</i> | | |
| Um Milhão, Seiscentos e Vinte Mil, Quinhentos e Vinte e Dois Reais e Cinquenta e Três Centavos | | |

Os Autos de Infração em tela resultaram do procedimento fiscal nº 0120200.2015.00170-9, iniciado em 25/09/2015 com a ciência ao sujeito passivo do Termo de Início às fls. 2/6, em que foram-lhe solicitados os documentos fiscais e contábeis relativos aos tributos e períodos objeto da fiscalização; sendo, em resposta, apresentados os documentos de fls. 07/228, em 15/10/2015.

Em 11/03/2016 a empresa foi cientificada do Termo de Intimação Fiscal de fls. 239/242, segundo o qual, com base nos documentos apresentados à Fiscalização, constatou-se que foram obtidos descontos com a liquidação antecipada dos contratos de financiamento do FOMENTAR (Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás) nos anos-calendário 2011 e 2012, no montante de R\$ 43.252.659,66 (quarenta e três

milhões, duzentos e cinquenta e dois mil, seiscentos e cinquenta e nove reais e sessenta e seis centavos). Na ocasião, a contribuinte foi intimada a:

- a) Informar, por escrito, se existem projeto(s), contrato(s) ou acordo(s), aprovados pelo Conselho Deliberativo do FOMENTAR, ou outro órgão estadual, por meio do qual haja vinculação dos recursos obtidos na forma de descontos, quando da liquidação antecipada do contrato de financiamento, em investimentos a serem realizados no Parque Industrial;**
- b) Se houver, apresentar cópias do(s) mesmo(s), bem como do(s) cronograma(s) físico-financeiro(s) (e de suas alterações posteriores) vinculado(s) ao(s) projeto(s), contrato(s) ou acordo(s) de que trata o item anterior, também devidamente aprovado(s) pelo órgão estadual competente.**

Em resposta, a fiscalizada apresentou, 18/03/2016, a informação e documentos de fls. 243/253, aduzindo, em síntese, que:

“a última expansão concluída foi em 18 de setembro de 2009. Porém, já foram iniciados novos investimentos com os recursos oriundos da subvenção concedida pelo governo do Estado de Goiás, conforme pode-se observar nas DIPJ's ficha 36A declaradas a RFB, e cuja documentação encontra-se a disposição da fiscalização em sua sede, (...)"

“Esclarece, outrossim, que se encontra em fase de discussão e elaboração a construção de nova fábrica em atendimento a exigência contida na legislação do Estado de Goiás que condiciona o benefício à realização dos investimentos, conforme já anunciado nos meios de comunicação, (...)"

Ato contínuo, foram lavrados os Autos de Infração sob análise (fls. 1.328/1.371) e o respectivo Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.373/1.397), dos quais o sujeito passivo foi notificado em 30/03/2016, conforme Aviso de Recebimento-AR à fl. 1.400.

I. Da Autuação

As razões de fato e de direito que subsidiaram a autuação foram contextualizadas no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 1.373/1.397, em que foram descritas as medidas adotadas no âmbito do procedimento fiscal (já relatadas) e assentadas as constatações e conclusões a seguir.

1) *Inicialmente, abordou as normas reguladoras do programa FOMENTAR, instituído pela Lei Estadual nº 9.489, de 31/07/1984 (fls. 1.184/1.185) e regulamentado pelo Decreto nº 3.822, de 10/07/1992 (fls. 1.186/1.218), com a finalidade de criar um Fundo para promover a implantação e expansão de atividades voltadas ao desenvolvimento industrial do Estado de Goiás. Uma das formas estabelecidas para tal mister foi a concessão de empréstimo de até 70% do montante equivalente ao ICMS devido pelo participante, em condições bastante favoráveis.*

2) *A Lei Estadual nº 13.436/1998, de 30/12/1998 (fls. 1.219/1.221) dispôs sobre a liquidação antecipada dos contratos de financiamento do FOMENTAR. Segundo o agente fiscal, tal lei contém previsões em que pode ter se baseado o sujeito passivo para não considerar como receita o montante perdoado de sua dívida no financiamento em tela. No entanto, tal norma estadual conflita com a legislação federal que rege a matéria (subvenções para investimento), sendo destacados alguns aspectos relevantes do art. 1º da aludida lei estadual, no tocante às alterações de redação por que passou este dispositivo, dentre as quais a seguinte:*

“- Com a publicação da Lei Estadual nº 15.518, de 05/01/2006, passa-se a admitir a desnecessidade de ampliação e/ou modernização do estabelecimento industrial do beneficiário do leilão (perdão de dívida), porque, do montante a ser aplicado na ampliação e/ou modernização do empreendimento, ‘poderá ser deduzido o valor dos investimentos feitos desde o início da implantação do projeto inicial da empresa aprovado pelo FOMENTAR’ (...);

- A mesma Lei Estadual nº 15.518/2006 também determina que com a incorporação do montante da dívida perdoada, no leilão, ao capital social da empresa, junto com o cumprimento das obrigações assumidas nos projetos (anteriormente) aprovados pelo FOMENTAR, a empresa beneficiária “fica desonerada de qualquer outra comprovação perante o Estado de Goiás”, ou seja, novamente, a “subvenção para investimento” pode ser recebida sem que haja a necessidade de ampliação “e/ou modernização” do parque industrial da empresa favorecida com o desconto pela quitação antecipada do empréstimo (vide Nota 2 do § 1º);” (...)

3) *De acordo com os lançamentos efetuados na ECD, nos Livros “Razão” de fls. 1.240 a 1.249 e documentos do FOMENTAR apresentados pela fiscalizada (fls. 52/72), constatou-se a liquidação antecipada dos contratos de financiamento nos valores e datas demonstrados no quadro a seguir, onde observa-se que a contribuinte foi beneficiada com um desconto de cerca de 89% do valor de seu empréstimo no FOMENTAR, em virtude da liquidação antecipada desta dívida em leilões realizados nos anos de 2011 e 2012.*

| (1) | (2) | (3) | (4) |
|----------------------------|--|---|-----------------------------|
| Data | Debito Originário (excluído o pagamento à vista - DARE) | Valor quitação (Certificado de Bolsa Garantia) | Desconto Obtido [(2) - (3)] |
| 30/06/2011 | R\$ 10.935.221,11 | R\$ 1.104.567,79 | R\$ 9.830.653,32 |
| 19/12/2011 | R\$ 11.321.715,39 | R\$ 1.143.639,69 | R\$ 10.178.075,70 |
| Subtotal 2011 | | | R\$ 20.008.729,02 |
| 27/06/2012 | R\$ 12.231.956,93 | R\$ 1.235.551,20 | R\$ 10.996.405,73 |
| 14/12/2012 | R\$ 13.623.615,61 | R\$ 1.376.090,70 | R\$ 12.247.524,91 |
| Subtotal 2012 | | | R\$ 23.243.930,64 |
| Total (2011 e 2012) | | | R\$ 43.252.659,66 |

4) *Ao tratar das subvenções concedidas por pessoas jurídicas de direito público, o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999) – RIR refere-se a duas formas de subvenções: a de custeio (que deve ser computada na apuração do lucro operacional) e a de investimentos (que deve ser aplicada na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e não deve ser computada na apuração do lucro real).*

5) *Foram transcritos excertos do Parecer Normativo Cosit nº 112/1978 e da Decisão Cosit nº 04/99, que manifestam o entendimento da RFB, por meio da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) acerca das subvenções para investimento, sua natureza e características, concluindo que:*

“- A subvenção para investimento, concedida por pessoa jurídica de direito público, tem que ser direcionada à implantação ou expansão de um empreendimento econômico de propriedade do beneficiário, como dispõe o artigo 443 do Regulamento do Imposto de Renda;

- A subvenção deve ser liberada mediante a comprovação das aquisições dos itens do projeto (de implantação ou expansão) aprovado pelo subvencionador. Há necessidade de algum sincronismo entre a concessão da verba e a execução do projeto. Se a “lei específica” de concessão do benefício não previr tal sincronismo, então não haverá como garantir que a subvenção será utilizada, efetivamente, para implantar ou expandir o empreendimento econômico que tanto interessa ao Estado. Vejamos o que diz, com muita propriedade, o Parecer Normativo COSIT nº 112/78, no seu item 2.12:

‘2.12 - Observa-se que a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO apresenta características bem marcantes, exigindo até mesmo perfeita sincronia da Intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta apenas o “animus” de subvencionar para investimento, impõem-se, também, a efetiva e específica aplicação de subvenção, por parte do beneficiário, nos Investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Por outro lado, a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO’.”

6) *Intimado pela Fiscalização a informar sobre a existência de projetos, contratos ou acordos aprovados pelo Conselho Deliberativo do FOMENTAR, que demonstrassem a vinculação dos recursos obtidos na forma de descontos decorrentes da liquidação antecipada do financiamento contratado no âmbito daquele programa, nos anos-calendário de 2011 e 2012, a investimentos a serem realizados em seu Parque Industrial, a empresa limitou-se a informar que “a última expansão concluída foi em 18 de setembro de 2009. Porém, já foram iniciados novos investimentos com os recursos oriundos da subvenção concedida pelo governo do Estado de Goiás, conforme pode-se observar nas DIPJ's ficha 36A declaradas a RFB, e cuja documentação encontra-se a disposição da fiscalização em sua sede, (...)”, não apresentando projeto(s), contrato(s), acordo(s) ou cronograma(s) físico-financeiro(s).*

7) *Foram citadas também decisões exaradas em processos de consulta, raficando a necessidade de aplicação específica dos recursos obtidos através dos descontos mencionados, com destaque para Soluções de Consulta expedidas pela Superintendência da RFB na 1^a Região Fiscal que versam sobre o mesmo programa de fomento de que é beneficiária a autuada.*

8) *Analizando-se a questão à luz da legislação do imposto de renda, observa o Fiscal responsável que não basta o “animus” de subvencionar para investimento, sendo necessária a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado, concluindo que: “No presente caso, não se vislumbram as características necessárias para que o benefício concedido seja considerado subvenção para investimento, por lhe faltar o sincronismo entre a intenção do subvencionador e a ação do subvencionado, haja vista que o § 1º, do art. 1º, da Lei nº 13.436/98, concede o prazo de 20 (vinte) anos, a contar da data da realização do leilão, para que o sujeito passivo destine esses recursos à realização do investimento, (...)”*

9) **Pelo exposto, assevera que o desconto (perdão de dívida) obtido com a liquidação antecipada do FOMENTAR não pode ser considerado subvenção para investimento.** Assenta ainda as seguintes conclusões:

“- Não ocorre o sincronismo mínimo necessário entre a obtenção do benefício e a execução da “expansão e/ou modernização” do parque industrial incentivado. Pelo contrário, dá-se um prazo de 20 (vinte) anos, para que essa “expansão e/ou modernização” ocorra, sem que se estabeleça nenhuma prestação de contas por parte da empresa beneficiada;

A redução indireta do ICMS (via perdão da dívida) pode ser justificada apenas pela “modernização” do parque industrial incentivado. Entretanto, sabemos que a subvenção para investimento com finalidade de conceder estímulo apenas à modernização de empreendimentos econômicos **carezca de previsão legal**. Deve ocorrer, pelo menos, a expansão do empreendimento;

(...)

- É permitido que um projeto antigo, que já foi beneficiado com o financiamento do FOMENTAR, seja reutilizado para a obtenção de mais um benefício (agora, o “desconto” pela liquidação do próprio financiamento). Entretanto, quando se dá a subvenção para investimento, é para acrescentar algo à economia local, e isso não se consegue com projetos já implementados por conta de outros benefícios concedidos e usufruídos anteriormente. Na interpretação literal, se o objetivo é **implantar ou expandir**, não estamos falando de passado. É necessário que a economia local evolua com a ajuda da subvenção concedida. De outra forma, não haveria necessidade de o Estado abrir mão de receber parte tão significativa do ICMS;

- Vale ressaltar que existem, claramente, dois momentos distintos. No primeiro, a empresa adere ao financiamento do FOMENTAR, com condições bastante favoráveis, apresentando, para isso, um projeto de incremento de suas atividades industriais. Algum tempo depois, lhe é dada a possibilidade de liquidar este financiamento, antecipadamente e com desconto. Neste segundo momento, não podemos concordar que o desconto concedido seja considerado subvenção para investimento, sem que se exija um novo projeto que, ao menos, expanda o empreendimento beneficiado. A reutilização do projeto antigo, já empregado para a obtenção do financiamento, é incompatível com o que está disposto no artigo 443 do Decreto nº 3.000/99, descharacterizando a subvenção para investimento.”

10) Uma vez descharacterizada a natureza de subvenção para investimento do incentivo concedido pelo Estado de Goiás, constata a Fiscalização que se está diante de uma subvenção para custeio ou operação (receita operacional), a qual deve integrar o lucro da empresa, compondo, assim, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, fazendo-se necessária a exata definição do tipo de receita para determinação da alíquota de PIS e Cofins aplicável.

11) Considerando o montante do benefício concedido, de R\$ 43.252.659,66, correspondente a 89% do saldo devedor do financiamento do FOMENTAR, verifica-se não ter havido mero desconto (receita financeira), mas um verdadeiro “perdão de dívida”, receita que deve ser classificada como “outras receitas operacionais”, portanto, tributável a título de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins (como receita operacional). Este deve ser o tratamento contábil a ser dado à operação sob exame, em virtude de seu caráter essencial, de acordo com art. 1º, §§ 1º e 2º da Resolução nº 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade.

12) O sujeito passivo considerou os referidos descontos como subvenção para investimentos e os lancou em conta de receita (354121 – Subvenção para Investimento Fomentar), com exclusão no LALUR, os quais, em consequência, não foram considerados na determinação

do lucro real. Concluiu, assim, pelo “lançamento de ofício com vistas a acrescentar os descontos obtidos com a liquidação antecipada dos contratos de empréstimo no LALUR dos anos-calendário 2011 e 2012, conforme resumo abaixo, com reflexos no IRPJ e CSLL, haja vista que os mesmos foram excluídos na determinação do LucroReal.

INFRAÇÃO: EXCLUSÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL – EXCLUSÕES INDEVIDAS.

| Data | Valor Tributável |
|------------|-------------------|
| 30/06/2011 | R\$ 9.830.653,32 |
| 19/12/2011 | R\$ 10.178.075,70 |
| 27/06/2012 | R\$ 10.996.405,73 |
| 14/12/2012 | R\$ 12.247.524,91 |

14) Valores apurados do IRPJ e CSLL nos anos-calendário 2011 e 2012, sujeitos à multa de ofício e juros de mora, já consideradas as compensações de ofício de prejuízos fiscais do IRPJ (fls.1230 a 1236 - SAPLI), e as compensações de base negativa da CSLL (fls. 1237 a 1239 - SAPLI):

| Período de Apuração | IRPJ | CSLL |
|---------------------|------------------|------------------|
| 31/12/2011 | R\$ 3.501.527,57 | R\$ 1.111.434,39 |
| 31/12/2012 | R\$ 3.727.651,44 | R\$ 1.315.252,10 |

15) Como o benefício concedido à contribuinte não é considerado como subvenção para investimento, tratando-se, na verdade, de subvenção corrente para custeio ou operação (perdão de dívida), devem ser incluídos na apuração do lucro real como Outras Receitas Operacionais, e sujeitar-se à incidência do PIS e Cofins não-cumulativos, às alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente, conforme determinado pelas Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

INFRAÇÃO APURADA: INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO PIS/PASEP E COFINS

| Data | PIS/PASEP | COFINS |
|------------|----------------|----------------|
| 30/06/2011 | R\$ 195.708,20 | R\$ 742.095,21 |
| 30/07/2011 | R\$ 81.862,71 | R\$ - |
| 30/08/2011 | R\$ 2.325,58 | R\$ - |
| 30/09/2011 | R\$ 22.019,12 | R\$ - |
| 31/12/2011 | R\$ 167.938,25 | R\$ 773.516,90 |
| 30/06/2012 | R\$ 181.440,69 | R\$ 835.726,84 |
| 30/11/2012 | R\$ - | R\$ 18.408,34 |
| 31/12/2012 | R\$ 98.454,79 | R\$ 486.119,12 |

16) Por fim, “em virtude da falta de inclusão no resultado operacional dos valores referentes aos descontos obtidos com a liquidação antecipada dos contratos de financiamento com recursos do FOMENTAR, foi apurada falta de recolhimento do imposto devido mensalmente nos meses de Junho/2011, Dezembro/2011, Junho/2012 e Dezembro/2012, conforme demonstrado nas planilhas ‘Demonstrativo de Apuração da Multa Isolada – IRPJ e CSLL’(...)” (fls.

1.298/1.327), razão pela qual também foi efetuado o lançamento de ofício da multa isolada prevista no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Medida Provisória nº 351/07, c/c art. 106, inciso II, alínea "c" da Lei nº 5.172/66, ante a ausência de pagamento mensal do IRPJ e CSLL devidos com base nos Balancos de Suspensão ou Redução dos anos-calendário 2011 e 2012, da seguinte forma:

| VALOR DA MULTA ISOLADA | | |
|------------------------|------------------|----------------|
| MÊS | IRPJ | CSLL |
| jun/11 | R\$ 1.228.831,67 | R\$ 442.379,40 |
| dez/11 | R\$ 1.272.259,46 | R\$ 458.013,41 |
| jun/12 | R\$ 1.338.055,36 | R\$ 468.860,14 |
| dez/12 | R\$ 1.401.346,71 | R\$ 505.842,60 |

II. Da Impugnação

Regularmente científica do lançamento em 30/03/2016 (AR à fl. 1.400), a autuada apresentou, em 28/04/2016, a impugnação de fls. 1.405/1.446, com as alegações a seguir sintetizadas.

1) Inicialmente, defende a impugnante ter havido a mudança do critério jurídico adotado pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, uma vez que, como consta do processo nº 13116.000753/2009-14, que tem por objeto ação fiscal em face da contribuinte relativa ao ano-calendário de 2006, de que resultou o lançamento formalizado em abril/2009, o qual não abrangeu o IRPJ e a CSLL, por entender o autuante, naquela ocasião, que o benefício fiscal concedido pelo Estado de Goiás tratava-se de “subvenção para investimento”, não passível de inclusão na base de cálculo dos mencionados tributos, com base no art. 443 do RIR/99; o que, conforme doutrina e jurisprudência citadas, contraria o princípio da segurança jurídica e enseja o cancelamento de todos os lançamentos.

2) Em seguida, passou a recorrente a tecer breves considerações sobre a subvenção para investimento e o benefício fiscal concedido pelo Estado de Goiás, aduzindo que:

a) A autuação adstringe-se à segunda etapa do incentivo FOMENTAR, relativa à renúncia fiscal de parte do valor do ICMS financiado, condicionada ao investimento desses recursos na implantação ou expansão de empreendimentos industriais.

b) Pela análise do art. 38, § 2º do Decreto-Lei nº 1.598/77, combinado com os arts. 15 e 18 da Lei 11.941/2009, infere-se que o subvencionador pretendia fomentar o desenvolvimento regional com a garantia de que os recursos não seriam distribuídos aos sócios, exigindo-se do beneficiário, para ter direito à isenção tributária, a manutenção do valor da renúncia em conta de reservas de lucros.

c) Analisando o programa FOMENTAR, citou os artigos 1º e 3º da Lei nº 9.489/84, com as alterações introduzidas pela Lei 11.180/90, ressaltando que o mesmo é acompanhado pelo Estado de Goiás, através do Conselho Deliberativo da agência de fomento, como se extrai do parágrafo único do art. 3º. Transcreveu, ainda, os parágrafos 1º e 2º do art. 1º da Lei 13.436/98, concluindo que o FOMENTAR atende aos requisitos para ser considerado benefício fiscal apto a ensejar a isenção de tributos federais.

d) A fim de contrapor as conclusões do relatório fiscal sobre a falta de controle por parte do órgão subvencionador, transcreveu excertos do Decreto Estadual nº 5.265/2000 (art. 7º, I a III e §§ 1º e 4º) e do Decreto nº 3.822/1992 (arts. 4º, 11 e 22), para demonstrar que existe rígido controle para aprovação do projeto e fiscalização final da execução e expedição do Termo de Acordo; pelo que não procede a alegação da Fiscalização no sentido de que não haveria controle por parte do subvencionador.

e) A prestação de contas acerca dos investimentos deve ser realizada perante o ente federado concedente do benefício e não ao Fisco Federal, que deve limitar-se a verificar a intenção do subvencionador e se os recursos foram alocados a reserva de lucros, como determina a Lei 11.941/2009.

f) A fiscalização não apreciou efetivamente a situação fática da contribuinte, optando por descharacterizar a norma estadual em si, questionando a lei em tese, quando o conteúdo da referida norma (Lei Estadual nº 15.518/2006, art. 3º) visaria apenas autorizar a antecipação de recursos próprios para iniciar a implantação do empreendimento, haja vista o benefício fiscal em tela ser realizado por redução de tributo e não por doação.

g) No tocante ao art. 4º da Lei nº 15.518/2006, ao dispor que a empresa beneficiária *“fica desonerada de qualquer outra comprovação perante o Estado de Goiás”*, tal norma somente reduziria a discricionariedade da Administração, proporcionando maior segurança jurídica aos contribuintes em face de possível abuso na interpretação da norma acerca da comprovação dos requisitos inerentes ao programa. Tal previsão seria apenas uma faculdade, não indicando que a empresa tenha feito qualquer dedução de valores adiantados para a implantação.

h) As normas federais sobre o tema não trataram de condição para liberação de recursos subvencionados, mas apenas determinaram a manutenção em conta de patrimônio líquido dos valores referentes aos recursos doados ou oriundos da dispensa de recolhimento de tributos, para posterior incorporação ao capital social ou para absorção de prejuízos.

i) É vedado ao intérprete da norma restringir o alcance desta ou dar-lhe aplicação diversa da objetivada pelo legislador. A autoridade fiscal teria usurpado a função de julgador ao analisar a lei em tese, o que não é permitido nem mesmo ao Poder Judiciário, em algumas hipóteses, como dispõe a Súmula 266/STF.

j) Citou como procedente o Acórdão CARF nº 1102-001.203, exarado no processo nº 10120.725306/2012-10, que trata do programa FOMENTAR, no sentido de que não se teria investigado a aplicação dos recursos advindos do incentivo no empreendimento subvencionado e de que não seria necessário o “casamento” entre o momento da aplicação do recurso e a fruição do benefício. O mesmo teria ocorrido no presente processo, em que o Fiscal expediu uma única intimação à contribuinte solicitando a comprovação de projetos, contratos ou acordos aprovados no âmbito do FOMENTAR, bem como o cronograma físico-financeiro respectivo (fls. 239/241).

l) Em resposta, a impugnante informou que já houve expansão, tendo a última sido concluída em 18/09/2009, mas que já investiu, em períodos posteriores, R\$ 42.289.680,45, indicando as rubricas contábeis na ficha 36-A das DIPJ's e disponibilizando a documentação na sede da empresa (fls. 243/253). Esclarece, ainda, que está em fase de conclusão uma nova fábrica construída com recursos da subvenção, atendendo à exigência da legislação do ente federado, o que fora anunciado nos meios de comunicação, conforme notícia anexada (recorte à página 21 da peça impugnatória).

m) A Fiscalização não teria dado seqüência à análise e a intimação expedida teria ocorrido em caráter pró-forma, em prevenção a eventual pedido de nulidade. E, mesmo disponibilizados os documentos solicitados, o agente fiscal, não teria comparecido à sede da empresa para examiná-los, pois não lhe interessaria a comprovação, mas somente questionar a lei estadual.

n) Em que pese a legislação federal não estabelecer prazo para aplicação dos recursos, a legislação do Estado de Goiás assinalou prazo máximo (20 anos), deixando intervalo razoável para planejamento e execução dos projetos aprovados.

3) Estaria ocorrendo indevida interferência da União em matéria privativa do Estado de Goiás, o que viola a garantia constitucional do Pacto Federativo, o que tem sido repelido pelo Poder Judiciário, consoante jurisprudência transcrita na impugnação. E, caso impelido a pagar os tributos lançados, restariam prejudicados os investimentos na expansão industrial, ante o repasse de parte dos recursos recebidos para a União.

4) O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e sua Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF têm adotado entendimento de que para a caracterização da subvenção para investimento seriam suficientes a intenção do subvencionador e a manutenção dos recursos subvencionados em conta do patrimônio da empresa beneficiária, conforme Acórdão nº 9101-00.566, de 17.05.2010, dentre outros citados. Conclui que, em pese os vícios apontados, aptos a ensejar a nulidade do lançamento, o benefício do programa FOMENTAR amolda-se ao conceito de subvenção para investimento.

5) Acerca das contribuições sociais lançadas, afirma que os valores considerados pela fiscalização como receita operacional não poderiam ser

assim classificados, posto que o art. 21 da Lei 11.941/2009 reconhece expressamente que a não incidência de IRPJ sobre as subvenções para investimento aplica-se também às contribuições sociais (CSLL, PIS e Cofins).

a) A fiscalização da DRF/Anápolis já teria considerado que os descontos mencionados constituíam receita financeira, e o lançamento decorrente do procedimento fiscal anterior (PIS e Cofins) veio a ser cancelado pela DRJ/Brasília pois estariam sujeitos a alíquota zero, com base no Decreto n.º 5.442/2005.

b) Portanto, caso o desconto do financiamento de ICMS não seja considerado subvenção para investimento, deve ser enquadrado como receita financeira, tributada a alíquota zero nos termos do Decreto 5.442/2005, razão pela qual o lançamento das contribuições sociais também deve ser cancelado.

6) Quanto ao lançamento da multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas do IRPJ e CSLL, trata-se de lançamento reflexo, baseado na renúncia fiscal oriunda do programa FOMENTAR, matéria já impugnada; não havendo que se cogitar em recolhimento por estimativa mensal diante da hipótese de não incidência dos tributos referidos. Contudo, contesta a impugnante os seguintes aspectos:

a) Exigência da penalidade com base em exercícios já encerrados, situação em que deve prevalecer a exigibilidade dos tributos efetivamente devidos, apurados ao final do ano-calendário a que se referem, uma vez já ocorridos os fatos geradores e lançados IRPJ e CSLL decorrentes. Cita jurisprudência nesse sentido.

b) Não cabimento da exigência de multa isolada e multa de ofício sobre a mesma base de cálculo.

c) Alega ainda que a ausência de recolhimento do tributo estimado seria meio preparatório para a supressão do tributo apurado no final do exercício e, devido ao princípio da consunção, o primeiro restaria absorvido pelo segundo.

7) Não incidência de juros sobre a multa de ofício: embora não conste dos autos a incidência de juros sobre o crédito tributário integralmente lançado, em atenção ao princípio da eventualidade, contesta tal prática usualmente adotada pelo Fisco, pois após a constituição do crédito, o valor total dos autos de infração (incluindo a multa) passa a ser submetido à incidência dos juros calculados com base na taxa SELIC.

Por fim, requer, no mérito, sejam os lançamentos julgados improcedentes, em sua totalidade (principais e multas), com o restabelecimento de eventuais créditos e prejuízos fiscais compensados de ofício em virtude da autuação. Caso o órgão julgador decida pela manutenção do lançamento, ainda que parcialmente, pugna pelo afastamento dos juros sobre as multas aplicadas, por ausência de previsão legal.

DO ACÓRDÃO DE 1^a INSTÂNCIA

A 3^a Turma da DRJ/RPO, por meio do Acórdão de Impugnação nº 14-63.335, julgou a Impugnação improcedente, conforme a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. PROGRAMA FOMENTAR. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO.

Os valores contabilizados a título de descontos na quitação de dívidas contraídas no âmbito do Programa FOMENTAR que não possuam vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico não se caracterizam como subvenção para investimentos, devendo ser computados na determinação do lucro real.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO ENCERRADO. NÃO CONCOMITÂNCIA.

A lei autoriza a imposição de multa isolada sobre a falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais após encerrado o ano-calendário, não se confundindo esta penalidade com a multa de ofício incidente sobre o imposto devido apurado ao fim do ano-calendário, no regime do lucro real anual.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2011, 2012

BASE DE CÁLCULO DA COFINS.

A base de cálculo da Cofins é o faturamento, cuja abrangência recai sobre todas as receitas e resultados, ressalvadas as exceções expressamente previstas em lei, dentre as quais não se incluem os perdões de dívida e as subvenções para custeio.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2011, 2012

BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP.

A base de cálculo da contribuição ao PIS/Pasep é o faturamento, cuja abrangência recai sobre todas as receitas e resultados, ressalvadas as exceções expressamente previstas em lei, dentre as quais não se incluem os perdões de dívida e as subvenções para custeio.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INEXISTÊNCIA.

Ocorre mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas admitidas pela legislação, na lavratura do lançamento, pretende depois alterá-lo mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado. Tratando-se da correta aplicação da legislação tributária, incabível a arguição de mudança de critério jurídico.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, é prevista em lei.

Voto

Conselheiro Evandro Correa Dias, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos, motivo pelo qual dele conheço.

Compulsando os autos, entende-se que o conjunto probatório juntado aos autos não permite concluir que os requisitos expressos no caput do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 com as alterações da Lei Complementar nº 160/2017 estão presentes no caso sob análise, conforme será demonstrado a seguir.

A subvenção de investimentos era tratada no Decreto-lei nº 1.598/77, alterado pelo Decreto-lei nº 1.730/79, nos seguintes termos:

Art. 38 - Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de:

[...]

§ 2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Vigência)

A aplicação dos referidos dispositivos foi afetada pela Lei n.º 11.941/2009, que instituiu o Regime Tributário de Transição:

Art. 15. Fica instituído o Regime Tributário de Transição – RTT de apuração do lucro real, que trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei n.º 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei. (Vide Medida Provisória n.º 627, de 2013) (Vigência) (Revogado pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º O RTT vigerá até a entrada em vigor de lei que discipline os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária.

§ 2º Nos anos-calendário de 2008 e 2009, o RTT será optativo, observado o seguinte:

I – a opção aplicar-se-á ao biênio 2008-2009, vedada a aplicação do regime em um único ano-calendário;

II – a opção a que se refere o inciso I deste parágrafo deverá ser manifestada, de forma irretroatável, na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica 2009;

III – no caso de apuração pelo lucro real trimestral dos trimestres já transcorridos do ano-calendário de 2008, a eventual diferença entre o valor do imposto devido com base na opção pelo RTT e o valor antes apurado deverá ser compensada ou recolhida até o último dia útil do primeiro mês subsequente ao de publicação desta Lei, conforme o caso;

IV – na hipótese de início de atividades no ano-calendário de 2009, a opção deverá ser manifestada, de forma irretroatável, na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica 2010.

§ 3º Observado o prazo estabelecido no § 1º deste artigo, o RTT será obrigatório a partir do ano-calendário de 2010, inclusive para a apuração do imposto sobre a renda com base no lucro presumido ou arbitrado, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

§ 4º Quando paga até o prazo previsto no inciso III do § 2º deste artigo, a diferença apurada será recolhida sem acréscimos.

Art. 16. As alterações introduzidas pela Lei n.º 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007. (Vide Medida Provisória n.º 627, de 2013) (Vigência) (Revogado pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

Parágrafo único. Aplica-se o disposto no caput deste artigo às normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e pelos demais órgãos reguladores que visem a alinhar a legislação específica com os padrões internacionais de contabilidade.

Art. 17. Na ocorrência de disposições da lei tributária que conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes daqueles determinados pela Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com as alterações da Lei n.º 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e dos arts. 37 e 38 desta Lei, e pelas normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e demais órgãos reguladores, a pessoa jurídica sujeita ao RTT deverá realizar o seguinte procedimento: (Vide Medida Provisória n.º 627, de 2013) (Vigência) (Revogado pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

I – utilizar os métodos e critérios definidos pela Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, para apurar o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda, referido no

inciso V do caput do art. 187 dessa Lei, deduzido das participações de que trata o inciso VI do caput do mesmo artigo, com a adoção:

a) dos métodos e critérios introduzidos pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei; e b) das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e outras que optem pela sua observância;

II – realizar ajustes específicos ao lucro líquido do período, apurado nos termos do inciso I do caput deste artigo, no Livro de Apuração do Lucro Real, inclusive com observância do disposto no § 2º deste artigo, que revertam o efeito da utilização de métodos e critérios contábeis diferentes daqueles da legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 16 desta Lei; e

III – realizar os demais ajustes, no Livro de Apuração do Lucro Real, de adição, exclusão e compensação, prescritos ou autorizados pela legislação tributária, para apuração da base de cálculo do imposto.

§ 1º Na hipótese de ajustes temporários do imposto, realizados na vigência do RTT e decorrentes de fatos ocorridos nesse período, que impliquem ajustes em períodos subsequentes, permanece:

I – a obrigação de adições relativas a exclusões temporárias; e

II – a possibilidade de exclusões relativas a adições temporárias.

§ 2º A pessoa jurídica sujeita ao RTT, desde que observe as normas constantes deste Capítulo, fica dispensada de realizar, em sua escrituração comercial, qualquer procedimento contábil determinado pela legislação tributária que altere os saldos das contas patrimoniais ou de resultado quando em desacordo com:

I – os métodos e critérios estabelecidos pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, alterada pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei; ou II – as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e pelos demais órgãos reguladores.

Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá: (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

I – reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância;

II – excluir do Livro de Apuração do Lucro Real o valor decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, reconhecido no exercício, para fins de apuração do lucro real;

III – manter em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício;

IV – adicionar no Livro de Apuração do Lucro Real, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no inciso II do caput deste artigo, no momento em que ele tiver destinação diversa daquela referida no inciso III do caput e no § 3º deste artigo.

§ 1º As doações e subvenções de que trata o caput deste artigo serão tributadas caso seja dada destinação diversa da prevista neste artigo, inclusive nas hipóteses de:

I – capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II – restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 2º O disposto neste artigo terá aplicação vinculada à vigência dos incentivos de que trata o § 2º do art. 38 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, não se lhe aplicando o caráter de transitoriedade previsto no § 1º do art. 15 desta Lei.

§ 3º Se, no período base em que ocorrer a exclusão referida no inciso II do caput deste artigo, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e subvenções governamentais, e neste caso não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do inciso III do caput deste artigo, esta deverá ocorrer nos exercícios subsequentes

Estes procedimentos eram de observância obrigatória por todos os sujeitos passivos a partir do ano-calendário 2010 e permaneceram vigentes até serem revogados a partir de 01/01/2015 pelo art. 117, inciso X da Lei nº 12.973/2014.

A Lei nº 12.973/2014 prestou-se a extinguir o Regime Tributário de Transição instituído em razão das alterações promovidas na escrituração contábil a partir da Lei nº 11.638/2007. Publicada em 14/05/2014, a lei teve sua vigência estipulada da seguinte forma:

Art. 75. A pessoa jurídica poderá optar pela aplicação das disposições contidas nos arts. 1º e 2º e 4º a 70 desta Lei para o ano-calendário de 2014. (Vide artigo 119§1)

§ 1º A opção será irretratável e acarretará a observância de todas as alterações trazidas pelos arts. 1º e 2º e 4º a 70 e os efeitos dos incisos I a VI, VIII e X do caput do art. 117 a partir de 1º de janeiro de 2014.

§ 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil definirá a forma, o prazo e as condições da opção de que trata o caput.

[...]Art. 96. A pessoa jurídica poderá optar pela aplicação das disposições contidas nos arts. 76 a 92 desta Lei para o ano-calendário de 2014. (Vide artigo 119§2)

§ 1º A opção de que trata o caput será irretratável e acarretará a observância de todas as alterações trazidas pelos arts. 76 a 92 a partir de 1º de janeiro de 2014.

§ 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil definirá a forma, o prazo e as condições para a opção de que trata o caput.

§ 3º Fica afastado, a partir de 1º de janeiro de 2014, o disposto na alínea “b” do § 1º e nos §§ 2º e 4º do art. 1º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, para as pessoas jurídicas que exerceram a opção de que trata o caput.

[...]Art. 119. Esta Lei entra em vigor em 1º de janeiro de 2015, exceto os arts. 3º, 72 a 75 e 93 a 119, que entram em vigor na data de sua publicação.

§ 1º Aos contribuintes que fizerem a opção prevista no art. 75, aplicam-se, a partir de 1º de janeiro de 2014:

I - os arts. 1º e 2º e 4º a 70; e II - as revogações previstas nos incisos I a VI, VIII e X do caput do art. 117.

§ 2º Aos contribuintes que fizerem a opção prevista no art. 96, aplicam-se, a partir de 1º de janeiro de 2014:

I - os arts. 76 a 92; e II - as revogações previstas nos incisos VII e IX do caput do art. 117.

O art. 30 da Lei no 12.973/2014, cuja vigência poderia ocorrer a partir de 1º de janeiro de 2014 ou 2015, conforme a opção do sujeito passivo, foi assim redigido originalmente:

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, **desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:** (Vigência)

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou

II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

Ressalta-se que o regramento das subvenções para investimentos foi significativamente alterado pela edição da Lei Complementar nº 160/2017, que assim dispôs:

Art. 3º O convênio de que trata o art. 1º desta Lei Complementar atenderá, no mínimo, às seguintes condicionantes, a serem observadas pelas unidades federadas:

I - publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais abrangidos pelo art. 1º desta Lei Complementar;

II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados no inciso I deste artigo, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, que será instituído pelo Confaz e disponibilizado em seu sítio eletrônico.

§ 1º O disposto no art. 1º desta Lei Complementar não se aplica aos atos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, não tenham sido atendidas, devendo ser revogados os respectivos atos concessivos.

§ 2º A unidade federada que editou o ato concessivo relativo às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS de que trata o art. 1º desta Lei Complementar cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, foram atendidas é autorizada a concedê-los e a prorrogá-los, nos termos do ato vigente na data de publicação do respectivo convênio, não podendo seu prazo de fruição ultrapassar:

I - 31 de dezembro do décimo quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados ao fomento das atividades agropecuária e industrial, inclusive agroindustrial, e ao investimento em infra-estrutura rodoviária, aquaviária, ferroviária, portuária, aeroportuária e de transporte urbano;

II - 31 de dezembro do oitavo ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades portuária e aeroportuária vinculadas ao comércio internacional, incluída a operação subsequente à da importação, praticada pelo contribuinte importador;

III - 31 de dezembro do quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades comerciais, desde que o beneficiário seja o real remetente da mercadoria;

IV - 31 de dezembro do terceiro ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados às operações e prestações interestaduais com produtos agropecuários e extrativos vegetais in natura;

V - 31 de dezembro do primeiro ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto aos demais.

§ 3º Os atos concessivos cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, foram atendidas permanecerão vigentes e produzindo efeitos como normas regulamentadoras nas respectivas unidades federadas concedentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS, nos termos do § 2º deste artigo.

§ 4º A unidade federada concedente poderá revogar ou modificar o ato concessivo ou reduzir o seu alcance ou o montante das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais antes do termo final de fruição.

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo não poderá resultar em isenções, incentivos ou benefícios fiscais ou financeiro-fiscais em valor superior ao que o contribuinte podia usufruir antes da modificação do ato concessivo.

§ 6º As unidades federadas deverão prestar informações sobre as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS e mantê-las atualizadas no Portal Nacional da Transparência Tributária a que se refere o inciso II do *caput* deste artigo.

§ 7º As unidades federadas poderão estender a concessão das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referidos no § 2º deste artigo a outros contribuintes estabelecidos em seu território, sob as mesmas condições e nos prazos-limites de fruição.

§ 8º As unidades federadas poderão aderir às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais concedidos ou prorrogados por outra unidade federada da mesma região na forma do § 2º, enquanto vigentes.

[...]

Art. 9º O art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4º e 5º: (Parte mantida pelo Congresso Nacional)

"Art. 30.

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo.

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados."

Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar.

Observa-se que foram fixados novos limites para interpretação do conceito de subvenção para investimentos, mediante alteração do art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

Verifica-se que os presentes lançamentos foram formalizados em 2016 e tem por referência os anos-calendário de 2011 a 2012.

Desta forma os lançamentos referentes ao ano calendário de 2011 a 2012, reportar-se-ia às disposições do art. 38, §2º do Decreto-Lei nº 1.598/77, com redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.730/79 e aos procedimentos estipulados no art. 18 da Lei nº 11.941/2009.

Neste contexto, a primeira questão a ser dirimida é se o art. 30 da Lei nº 12.973/2014, **com os acréscimos feitos pela Lei Complementar nº 160/2017**, produziria efeitos em relação a subvenção contabilizada nos anos-calendário de 2011 a 2012.

Verifica-se que a 1^a Turma da CSRF já teve a oportunidade de analisar lançamento formalizado em 2007 e referente a infração constatada nos anos-calendário 2002 e 2003, decidindo, por unanimidade, dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo em sessão de julgamento de 3 de outubro de 2018, nos seguintes termos do voto condutor da Conselheira Cristiane Silva Costa:

O recurso especial do contribuinte trata dos incentivo fiscal (Distrito Federal) como subvenção para investimento.

A subvenção para investimento é regrada pelo artigo 443, do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999):

[...]

No caso destes autos, trata-se de benefício distrital, regulado pelas normas estaduais acima referidas (Lei distrital 1.254/1996, Lei distrital 2.381/1999, Decretos distritais 20.322/1999 e 25.372).

Ocorre que foi aprovada a Lei Complementar nº 160/2017, que alterou a Lei nº 12.973/2014, inserindo os §4º e §5º ao artigo 30. O artigo 30 restou assim expresso em sua integralidade:

[...]

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se

refere o art. 195A da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou

II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

As novas regras, estabelecidas pela Lei Complementar nº 160, portanto, tem efeitos retroativos para aplicação aos processos administrativos pendentes, para que se considerem subvenções para investimento os benefícios concedidos pelos Estados e Distrito Federal, na forma do artigo 155, II, da Constituição Federal, sem a exigência de requisitos não previstos no próprio artigo 30.

Remanesce, quando concedido benefício na forma do artigo 155, II, a exigência de cumprimento dos requisitos do caput do artigo 30, quais sejam: (i) intenção do Estado em estimular a implantação e expansão de empreendimentos (ii) registro em reserva de lucros.

Pelos fundamentos do citado acórdão da CSRF, conclui-se que deve ser admitida a aplicação retroativa da nova redação atribuída ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014 pela Lei Complementar nº 160/2017, cumprindo verificar, além do atendimento às formalidades previstas na Lei Complementar nº 160/2017, se os requisitos expressos no caput do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 estão presentes no caso sob análise. Ou seja, nas palavras da Conselheira Cristiane Silva Costa:

Remanesce, quando concedido benefício na forma do artigo 155, II, a exigência de cumprimento dos requisitos do caput do artigo 30, quais sejam: (i) intenção do Estado

da em estimular a implantação e expansão de empreendimentos (ii) registro em reserva de lucros.

Ao firmar o entendimento de que a subvenção seria de custeio, e não de investimento, a autoridade fiscal estaria dispensada de investigar sua destinação, contudo essa prova faz-se necessária quando se cogita da classificação da subvenção como investimento, hipótese na qual a legislação exige a manutenção em reserva, passível de ser destinada, apenas, a aumento de capital ou à absorção de prejuízos.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido converter o julgamento do recurso em diligência, remetendo-se os autos do presente feito à Unidade Local, para:

1. Verificar a regularidade da contabilização e destinação dos valores da subvenção, conforme os requisitos expressos no caput do art. 30 da Lei nº 12.973/2014.
2. Elaborar relatório, trazendo a fundamentação das constatações alcançadas, com justificativas e explicações claras.
3. Após a formulação e juntada do Relatório de Diligência, deverá ser dado vista à recorrente, para que se manifeste, dentro do prazo legal vigente, garantindo o contraditório e a ampla defesa.
4. Posterior retorno à 2^a Turma da 4^a Câmara da 1^a Seção do CARF para continuidade do julgamento.

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias